



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Equity partner

Dott. Lodovico Comploj
Dott. Josef Vieider
Dott. Emilio Lorenzon
Dott. Alessandro Zanellato
Dott. Martin Lechner
Dott. Stefan Lanznaster

Partner

Dott. Nicola Sartori
Dott. Thomas Pichler
Dott. Samuel Vittur

**Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater / Dottori**

Dott.sa Elena Gattolin
Dott.sa Sabrina Tabiador
Dott.sa Monika Mattivi
Dott. Christian Gentilini
Dott.sa Serena Giacomozz
Dott.sa Giulia Fortin
Dott. Luca Crepaz
Dott. Maximilian Crazzolar
Dott. Roberto Convento

Bilanzbuchhalter / Esper
Antonio Gocev

To
all clients

Circular No. 24/2025

Bolzano, 30 May 2025

**Subject: Staff secondments subject to VAT – A possible alternative: joint
employership**

We have already informed you about this: since 1 January 2025, recharges arising from the provision or secondment of employees fall within the scope of VAT and must accordingly be invoiced at the standard rate, currently 22%, irrespective of whether only the costs incurred are recharged or whether a mark-up is also charged. The Italian legislator has thereby complied with a ruling against Italy by the Court of Justice of the EU (C-94/19 of 2020) and has aligned national law with the EU provisions (see also our Circular No. 41/2024 on this subject). The change applies only to agreements newly concluded or renewed as from 1 January 2025, whereas secondments based on „old“ contracts may continue to be invoiced without VAT.

A few days ago, with Circular No. 5 of 16 May 2025, the Italian Revenue Agency also provided clarification on the new rules applicable since the beginning of the year. With regard to the temporal application, it is clarified that VAT must now also be applied in the case of tacit renewals occurring after 1 January 2025. Incidentally, in order to demonstrate that a contract

was concluded before 1 January 2025 (thereby avoiding VAT), a certain date must be available, and in this respect the circular recognises, among other things, the mandatory notification of the secondment to the Ministry of Labour or to the trade unions. The circular also confirms that secondments to other EU countries qualify as other services and are therefore invoiced, where the customer is a business, as „not subject to tax pursuant to Art. 7-ter of the VAT Act“; secondments outside the EU, by contrast, are not subject to tax in Italy irrespective of the customer.

However, a completely different aspect of the circular is of interest: the circular clarifies that, in the case of „joint employership“ in respect of an employee, there is no relationship of performance and consideration, and that accordingly the reimbursement of remuneration is likewise not to be invoiced with VAT in such cases. Three days later, namely on 19 May 2025, the Italian Revenue Agency also published Ruling No. 136/2025, in which it explains the instrument of joint employership in detail. The key findings are as follows:

- By way of introduction, it is noted that „joint employership“ is not governed by statute, but that a consolidated body of case law on the subject has meanwhile developed.
- On this basis, a distinction is drawn between typical and atypical „joint employership“: the former exists above all in the case of business network contracts, where undertakings pursue a common objective by means of a network contract and also make their own employees available for that purpose. Atypical joint employership, by contrast, is considered to exist in situations involving companies subject to „management and coordination“ within the meaning of Art. 2497-bis of the Italian Civil Code, where as a rule employees of the parent company also work in subsidiaries.

In both cases, according to the interpretation of the Italian Revenue Agency, there is generally no staff secondment that must be invoiced with VAT. Rather, the undertakings assume the role of joint employers, which, however, also entails joint and several liability for the proper remuneration and insurance of the employees made available, and this applies even where formally the employee has an employment relationship with only one of the undertakings. In the case of network contracts, it is expressly required that the network contract clearly set out the rules governing the joint use of employees for the achievement of the network's objective. The undertakings that contractually accept the rules on the joint use of employees within the network thereby each also assume the role of joint employer, directly responsible for the corresponding portion of the salary payment. Consequently, the reimbursement of any personnel costs takes place solely within the framework of a cost allocation and not on the basis of a synallagmatic relationship of performance and consideration, and is therefore not subject to VAT.

Consideration: although the instrument of staff secondment is widely used, and although the fact that VAT has had to be charged since 1 January 2025 hardly poses a problem, at least for undertakings entitled to a full input VAT deduction, it must also be noted that the formal requirements applicable to a secondment of employees (advance notification to the employee, notification to the authorities within 5 days, recording in the employment register) are often not complied with or cannot be complied with in practice. Typical joint employership in the context of network contracts, or atypical joint employership in the context of undertakings „under management and coordination“, may in certain circumstances offer an appropriate way out here. In doing so, however, the employment law implications must be carefully weighed. Should you operate through network contracts or second employees to controlled companies, we ask you to review this instrument of joint employership with your labour consultant in the light of the present interpretation by the Italian Revenue Agency. As far as the tax aspects are concerned, we will gladly assist you.

We remain at your disposal for any further information you may require.

Yours sincerely
Josef Vieider

Annex: Ruling No. 136/2025

Risposta n. 136/2025

OGGETTO: Codatorialità –Contratto di rete – Trattamento IVA

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA (di seguito, "Società", "Contribuente" o "Istante") rappresenta di essere un contratto di rete, dotato di soggettività giuridica, costituito il 14 ottobre 2020.

La "rete" è una tipologia di associazionismo imprenditoriale, su base contrattuale, che permette alle singole imprese aderenti (c.d. retiste) di collaborare tra loro.

L'Istante fa altresì presente che tra gli obiettivi della rete figura, *in primis*, l'ottimizzazione dell'impiego delle risorse umane all'interno della stessa rete per raggiungere livelli superiori di efficienza produttiva, organizzativa e qualitativa.

In tale ottica, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia di trattamento IVA del distacco di personale e della conseguente emanazione

dell'articolo 16-ter del decreto legge 16 settembre 2024, n. 131 (c.d. Decreto Salva Infrazioni), la Società chiede quale sia il trattamento IVA della codatorialità, prevista dall'articolo 30, comma 4-ter del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, quale istituto alternativo al distacco di personale.

Per il citato comma 4-ter, infatti, *«Qualora il distacco di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un contratto di rete di impresa (...), l'interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell'operare della rete, fatte salve le norme in materia di mobilità dei lavoratori previste dall'articolo 2103 del codice civile. Inoltre per le stesse imprese è ammessa la codatorialità dei dipendenti ingaggiati con regole stabilite attraverso il contratto di rete stesso»*.

Avendo assunto del personale "in regime di codatorialità", imputandone i costi alle imprese associate, la Società chiede il corretto trattamento IVA applicabile a tali addebiti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, evidenzia come a seguito dell'abrogazione dell'articolo 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67, le operazioni di prestito o distacco di personale hanno assunto rilevanza ai fini dell'IVA.

Il distacco di personale, ai sensi dell'articolo 30, comma 1 dell'articolo 30 citato, si configura *"quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa"*.

Richiamando il contenuto dell'articolo 30, comma 4-*ter*, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, la Società sottolinea come l'interesse dell'impresa distaccante sia requisito necessario per legittimare il distacco; mentre, la codatorialità è una fattispecie in cui il rapporto di lavoro sussiste in capo a più datori e si differenzia da altre forme di lavoro condiviso, quali la somministrazione da parte di un'agenzia o il distacco.

Solo in caso di codatorialità, i poteri direttivi, di controllo e disciplinare competono contestualmente a più soggetti, cioè a più imprenditori associati nella rete. La codatorialità, inoltre, non è una condizione temporanea e prevede un "*utilizzo cumulativo del lavoratore*" da parte di più soggetti.

Pertanto, la Società ritiene che non sia applicabile l'IVA al rimborso del solo costo dei lavoratori in codatorialità all'interno della rete.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel nostro ordinamento non è rinvenibile una definizione di codatorialità.

A questa lacuna ha sopperito la Corte di Cassazione che in numerose sentenze individua la codatorialità in quella situazione di fatto che si viene a creare all'interno dei gruppi societari quando, a prescindere dal tipo di contratto utilizzato, un lavoratore dipendente presta la propria attività lavorativa a favore di più imprese (*rectius*, datori di lavoro), e al fine di individuare questa fattispecie, ne ha identificato gli elementi caratterizzanti.

"La codatorialità...(n.d.r. in particolare) presuppone l'inserimento del lavoratore nell'organizzazione economica complessiva a cui appartiene il datore di lavoro formale nonché la condivisione della prestazione del medesimo, al fine di soddisfare l'interesse di

gruppo, da parte delle diverse società, che esercitano i tipici poteri datoriali e diventano datori sostanziali, secondo le regole generali di imputazione del rapporto all'effettivo utilizzatore della prestazione" (sentenza 9 gennaio 2019, n. 267 e giurisprudenza ivi richiamata).

In altri termini, per la Suprema Corte, a fronte dell'unicità del rapporto di lavoro, il lavoratore presta indifferentemente e "*contemporaneamente servizio per due* (n.d.r. o più) *datori di lavoro, titolari di due distinte imprese, e la sua opera è tale che in essa non può distinguersi quale parte sia svolta nell'interesse di un datore di lavoro e quale nell'interesse dell'altro, con la conseguenza che entrambi i fruitori di siffatta attività devono essere considerati solidalmente responsabili delle obbligazioni che scaturiscono da quel rapporto"* (sentenza 11 febbraio 2019, n. 3899 e giurisprudenza ivi richiamata, nonché sentenza 25 maggio 2022, n. 16975).

Quella delineata dalla Corte di Cassazione è la c.d. codatorialità atipica, di elaborazione giurisprudenziale e riscontrabile nei gruppi di imprese, a cui si contrappone la c.d. codatorialità tipica, prevista invece dal legislatore nello specifico ambito delle reti di imprese e che trova espressione nell'articolo 30, comma 4-*ter*, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276 (in seguito, "comma 4-*ter*").

In tale ottica, il comma 4-*ter* si pone come norma speciale che ammette l'utilizzo della codatorialità nelle reti di imprese, alle condizioni ivi previste, tra le quali non figurano gli elementi "costitutivi" individuati dalla Corte di Cassazione, riscontrabili nei gruppi societari e rispetto ai quali le reti di impresa sono altra cosa.

Nei gruppi societari l'interdipendenza delle diverse imprese si realizza tramite l'attività di direzione e coordinamento *ex art. 2497* del codice civile, realizzata da una

di esse (in genere la controllante di ultimo livello) nei confronti delle altre, mentre nelle reti di impresa è realizzata mediante l'attuazione del programma comune di rete, che presuppone un obiettivo comune alle associate.

Si ricorda infatti che per l'articolo 3, comma 4-ter, del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33 *«Con il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa. Il contratto può anche prevedere l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo comune incaricato di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso. (...)»*.

La condizione poi cui il legislatore subordina, all'interno delle reti d'impresa, l'utilizzo della codatorialità è la previsione nel contratto di rete delle regole di ingaggio dei dipendenti, che invece non figura tra i requisiti tipici della codatorialità atipica, delineata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Chiarito il carattere speciale del comma 4-ter, occorre altresì considerare che la norma in commento consente alle reti di imprese di utilizzare anche l'istituto del distacco di personale: in altri termini, per realizzare il programma di rete, le imprese retiste possono avvalersi del distacco di personale e della codatorialità che, essendo istituti tra loro differenti, comportano effetti diversi in capo ai lavoratori e ai datori di lavoro.

Nel distacco di personale, il «... *datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente* (n.d.r. enfasi aggiunte) *uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa*», rimanendo tuttavia «... *responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore*» (cfr. articolo 30, commi 1 e 2, del d. lgs. n. 276 del 2003). Il lavoratore, dunque, è coinvolto nell'ambito di un rapporto bilaterale tra impresa distaccante, che resta datore di lavoro, e impresa distaccataria.

La codatorialità comporta invece il potenziale coinvolgimento di tutte le imprese appartenenti alla rete in veste di datore di lavoro al fine di soddisfare un interesse non di una singola impresa bensì della rete, rappresentato dal programma comune alla cui realizzazione provvedono in modo stabile tutte le imprese retiste con i rispettivi dipendenti. Inteso in questi termini, il requisito della temporaneità, proprio del distacco, esula dalla codatorialità come del resto la bi-lateralità del rapporto datore di lavoro - dipendente, potendo il dipendente avere più datori di lavoro.

Sebbene quindi per l'adempimento degli obblighi comunicativi, previdenziale e assicurativi sono in genere individuate una o due imprese retiste referenti, nel rapporto di lavoro in codatorialità:

1. tutte le imprese retiste possono essere datori di lavoro di quei dipendenti che, avendo accettato le regole di ingaggio, hanno l'obbligo di rendere la prestazione lavorativa nei confronti di tutti i co-datori;

2. tutti i co-datori sono responsabili in solido degli obblighi retributivi, previdenziali e assicurativi, con ogni facoltà di regresso nei confronti degli altri per il pagamento della parte del costo del personale di loro competenza anticipata da uno di

essi al lavoratore (per ulteriori dettagli cfr. decreto ministeriale 29 ottobre 2021, n. 205, circolare dell'INAIL del 3 agosto 2022, n. 31, Note dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro nn. 315 del 22 febbraio 2022 e 2015 del 10 ottobre 2022).

Intesa in questi termini, nella codatorialità non sono rinvenibili quegli elementi che hanno portato la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella sentenza 11 marzo 2020, C-94/2019, a pronunciarsi per la rilevanza ai fini IVA del distacco di personale. Non è in particolare rinvenibile il requisito della sinallagmaticità.

Per i giudici unionali il distacco di personale rileva ai fini IVA quando tra le parti sussiste un nesso diretto in forza del quale *"[...] le due prestazioni si condizionano reciprocamente, [...] vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa [...]. Se pertanto dovesse essere dimostrato (...) che il pagamento da parte della (n.d.r. distaccataria) degli importi che le sono stati fatturati dalla...società (n.d.r. distaccante) costituiva una condizione affinché quest'ultima distaccasse il dirigente, e che la (n.d.r. distaccataria) ha pagato tali importi solo come corrispettivo del distacco, si dovrebbe concludere per l'esistenza di un nesso diretto tra le due prestazioni. [...] È irrilevante, a tale riguardo, l'importo del corrispettivo, in particolare la circostanza che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione [...]. Infatti, una simile circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto [...]"*.

Nella codatorialità non è rinvenibile un simile nesso sinallagmatico in quanto, come già chiarito, le imprese che accettano le regole di ingaggio fissate nel contratto di rete assumono ciascuna il ruolo di datore di lavoro, direttamente responsabile per la

quota di propria competenza del pagamento dello stipendio al lavoratore e pertanto si può parlare di rimborso solo in termini di restituzione di quanto solidalmente anticipato al dipendente dall'impresa referente.

Tale rimborso ha in sostanza la funzione di imputare a ciascuna impresa retista il costo del personale dipendente in proporzione all'effettivo contributo che ha ricevuto da ogni lavoratore. In conformità, dunque, a quanto chiarito nella circolare 16 maggio 2025, n. 5/E, si tratta di una mera movimentazione di denaro, non soggetta a IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)